

**Доцент д-р Јанка Димитрова,
овластен ревизор**

Советник за интерна ревизија во кабинетот на ректорот

janka.dimitrova@ugd.edu.mk

Универзитет „Гоце Делчев“ Штип

Економски факултет

ПРЕДМЕТ НА РЕВИЗИЈАТА

- - Ревизија на финансиските извештаи (средни и големи ТД, финансиски и осигурителни компании и ТД кои се обврзани да подготвуваат консолидирани финансиски извештаи)
- - Ревизија на усогласеност на постпките
- - ревизија на ангажман за уверување
- - РЕВИЗИЈА НА ЈАВНИ НАБАВКИ



ОДГОВОРНОСТ

○ - НА МЕНАЏМЕНТОТ

- За вистинитоста и точноста на презентираните информации во финансиските извештаи
- За реализација на предвидените активности во склучените договори и други акти
- за законитоста при спроведувањето на јавните набавки

○ - НА РЕВИЗОРОТ

- Да изрази мислење дали финансиските извештаи не содржат материјално-значајни пропусти и грешки
- Дали се реализирани предвидените активности и постапки согласно склучените договори и други акти
- Дали јавните набавки се вршени согласно законската регулатива

РЕВИЗОРСКО МИСЛЕЊЕ

- БЕЗРЕЗЕРВНО – ПОЗИТИВНО МИСЛЕЊЕ
- БЕЗРЕЗЕРВНО – ПОЗИТИВНО МИСЛЕЊЕ – со нагласување на одредено прашање
- МИСЛЕЊЕ СО РЕЗЕРВА
- ВОЗДРЖУВАЊЕ ОД ДАВАЊЕ МИСЛЕЊЕ
- НЕГАТИВНО МИСЛЕЊЕ



КОЈ ЈА ВРШИ РЕВИЗИЈАТА?

- Комерцијални ревизори (организирани во друштва за ревизија)
- Интерни ревизори (во организирана служба или сектор за интерна ревизија во рамките на субјектот)
- Државни ревизори (државен завод за ревизија)



ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПТИ НА РЕВИЗИЈАТА

- - Концепт на материјалност (значајност)
- - концепт на ревизорски ризик
- Концепт на ревизорски доказ – ПРЕКУ ТЕСТОВИ



ЈАВНИ НАБАВКИ- ЗАКОН ЗА ЈАВНИ НАБАВКИ

Со овој закон особено се обезбедува:

- конкуренција меѓу економските оператори,
- еднаков третман и недискриминација на економските оператори,
- транспарентност и интегритет во процесот на доделување на договори за јавни набавки и
- рационално и ефикасно искористување на средствата во постапките за доделување договори за јавна набавка.



ПЛАН ЗА ЈАВНИ НАБАВКИ

- Врз основа на утврдените извори за финансирање, договорниот орган донесува план за своите вкупни потреби за набавки во тековната година по видови на стоки, услуги и работи според Општиот поимник за јавни набавки, со кој го определува и очекуваниот почеток на постапката, проценетата вредност на договорот и видот на постапката за доделување на договорот.
- Вкупните потреби ги вклучуваат и потребите што се реализираат како групна набавка или преку централно тело за набавки.



ДОНЕСУВАЊЕ НА ПЛАНОТ ЗА ЈАВНИ НАБАВКИ


- Договорниот орган го донесува планот за јавни набавки до крајот на јануари од тековната година.
- По потреба, договорниот орган во текот на годината може да го измени или дополни годишниот план за јавни набавки согласно со планираните и обезбедените средства за јавни набавки.



УЧАЕСНИЦИ ВО РЕАЛИЗАЦИЈА НА ЈАВНАТА НАБАВКА

- Договорни органи
- Економски оператори
- Биро за Јавни Набавки

Работите во врска со развојот на системот на јавните набавки, како и обезбедувањето на рационалност, ефикасност и транспарентност во спроведувањето на јавните набавки ги врши Бирото за јавни набавки, како орган на државната управа во состав на Министерството за финансии.



РЕВИЗИЈА НА ЈАВНИТЕ НАБАВКИ

Програма за ревизија на јавните набавки

- Ги утврдува ревизорски постапки, односно детално ги опфаќа ревизорски тестови кои ќе бидат спроведени во ревизијата на јавните набавки.
- Програма за ревизија дава насоки за ревизорските тестови кои треба да се направат за да се оцени контролната средина на системот за јавни набавки.
- Ревизорот одлучува за соодветноста на системот за јавни набавки во секоја организација.



РЕВИЗОРСКИ РИЗИК И ЗЕМАЊЕ ПРИМЕРОЦИ

Јавните набавки обично се карактеризираат со мал број на набавки со голема вредност кои се извршуваат во текот на цела година.

Целокупното тестирање на набавките треба да се прави преку селекција на клучни набавки кои се:

- со голема вредност;
- од стратешка важност за организацијата;
- политички се чувствителни;
- кај кои постои голем ризик од неуспех на набавка

(МЕТОД НА ПРИМЕРОК)


ЧЕКОРИ ВО ПРОЦЕСОТ НА ЈАВНИ НАБАВКИ

- Дефинирање на спецификациите или на условите за набавката
- Доколку е потребно, добивање на одобрение
- Изготвување на тендерската документација
- Одобрување на тендерската документација од Комисијата за јавни набавки
- Објавување на тендерот
- Пристигнување на понудите и отворање на тендерот
- Оценка на понудите
- Испитување и одобрување од Комисијата за јавни набавки
- Прегледи и одобрувања од овластено лице
- Известување за изборот на најуспешниот понудувач
- Склучување на договорот

Време (недели) (Мин./Макс.) Вкупно потрошено време
(кумулятив недели) (Мин/Макс)

ЧЕКОРИ ВО ПРОЦЕСОТ НА ЈАВНИ НАБАВКИ

Временската рамка за секој одделен чекор во постапката треба да се определи во согласност со:

- регулативата,
 - интерните акти на организацијата и
 - специфичностите на набавката.
- 

КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ

Контролните цели кај процедурите за јавни набавки се следните:

- Постои јасна оправданост за потребата од добрата, работите или услугите;
- Добрата, работите или услугите се набавуваат по најниски цени;
- Добрата, работите или услугите се добиени кога биле потребни;
- Набавените добра, работи или услуги се со соодветен квалитет и точна спецификација.

КОНТРОЛНИ ЦЕЛИ

Внатрешната ревизија треба да му помогне на високото раководство преку процена и давање на препораки за подобрување на контролната средина во која се спроведува процесот на јавни набавки.

Видовите основни контроли кои се користат во системот за јавни набавки се:

- Поделба на должностите;
- Организација;
- Овластување и одобрување;
- Физички контроли;
- Супервизија;
- Персонал;
- Аритметички и сметководствени;
- Управувачки.

ЦЕЛИ НА РЕВИЗИЈАТА НА СИСТЕМИТЕ ЗА ЈАВНИ НАБАВКИ

Да се потврди дека набавките се извршуваат економично, ефикасно и ефективно.

Економичност - Сите влезови во процесот се обезбедени на најекономичен начин, во однос на спецификациите за трошокот и квалитетот;

Ефикасност - Дадените влезови во процесот се претвораат во резултати на најефикасен начин;

Ефективност - Резултатите од процесот се дизајнирани за да бидат што е можно поусогласени со општите цели на организацијата

СОДРЖАЈНИ ТЕСТОВИ

Онаму каде што ќе се определи за потребно, ревизорот може да одлучи да изврши неколку директни содржајни тестови.

Целта на овие тестови се:

- да одреди дали настанале некои значителни загуби, и
- да придонесе за севкупната оценка за целосната контролна средина во институцијата.

Резултатите од ова ќе обезбедат:

- уверување за раководството дека не се случиле никакви значителни загуби за институцијата како резултат на слабата контролна средина, или
- докази за раководството дека слабата контролна околина довела до значителни загуби, и оттука му препорачува на раководството да преземе соодветни активности.

СОДРЖАЈНИ ТЕСТОВИ

Целта на содржајните тестови е да ја оцени соодветноста и комплетноста на резултатите, а не работењето на контролите. На пример, проверката дали деталните регулативи за набавките се применувале за одредени набавки.

Колку тестовите се подетални, толку повеќе бараат време за реализација и поголем број на примероци за постигнување на исто ниво на уверување.

Грешките откриени преку содржајните тестови се поважни, заради тоа што најчесто покажуваат загуба за институцијата, отколку грешките откриени преку контролните тестови кои покажуваат дека контролите не работат соодветно но не и дека настанала грешка.

ОЦЕНКА НА РИЗИКОТ

При ревизорски постапки во фазата на планирање на ревизијата на јавните набавки

- ревизорите го утврдуваат обемот на тестови на усогласеност и деталните тестови кои треба да бидат извршени врз основа на професионално расудување и искуство при проценката на ризиците

Ревизорскиот пристап е комбинација од различни видови ревизорски тестови за добивање на неопходни докази за целите на ревизијата.

РЕВИЗОРСКИ ПРИСТАПИ

- **системски базиран пристап**
 - ревизорот се потпира на системот на интерни контроли
 - ако ревизорот утврди дека во рамките на ревидираниот субјект е воспоставен систем на интерни контроли и тој ефективно функционира, деталните тестови на јавните набавки може да бидат соодветно намалени.

РЕВИЗОРСКИ ПРИСТАПИ

- **директен пристап за тестирање**
 - ревизорот нема посебни барања за да го процени системот на интерни контроли на јавните набавки
 - системот на интерни контроли е оценет како многу слаб за да може ревизорот да се потпре на него.
 - обемот на неопходните директни тестови е поголем во споредба со системски базираниот пристап.

Предноста на директниот пристап

- му овозможува на ревизорот утврдување на поединечните значајни грешки и нерегуларности.
- Најчесто во ревизијата на јавните набавки, ревизорот користи комбинирање на системски базираниот пристап и директниот пристап на тестирање.

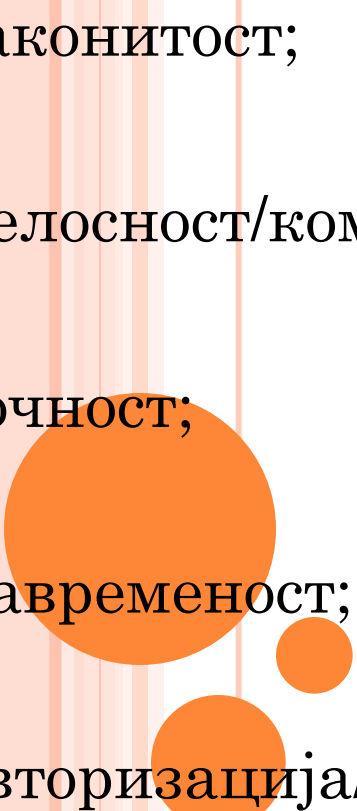
ОСНОВНИ ЧЕКОРИ ПРИ СПРОВЕДУВАЊЕ НА РЕВИЗОРСКИ ПОСТАПКИ:

- Идентификација и оценка на клучните контроли на јавните набавки воспоставени од раководството на ревидираниот субјект (Прашалник за системот на интерни контроли - клучни контроли)
- Спроведување на тестови на усогласеност (тестови на контрола) на воспоставените клучни контроли дали функционираат ефективно низ целиот период на испитувањето
- Вреднување на резултатите од тестовите на контрола и извлекување на заклучоци за дизајнот и функционирањето на системот за интерни контроли
- Спроведување на детални тестови за одделни постапки за јавни набавки

ИДЕНТИФИКАЦИЈА И ОЦЕНКА НА КЛУЧНИТЕ КОНТРОЛИ НА ЈАВНИТЕ НАБАВКИ

- Започнува со запознавање на ревизорот со процесот на јавните набавки
 - спроведени интервјуа со одговорни лица
 - изготвување на наративна белешка и
 - Изготвување на графички приказ – flowchart на процесот на јавните набавки.
- Се врши со пополнување на Прашалникот за системот на интерни контроли (клучни контроли)
 - субјектот кој е предмет на ревизија треба да воспостави доволно и соодветни интерни контроли за справување со ризиците кои можат да го загрозат остварувањето на целите на процесот на јавните набавки

ЦЕЛИ НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ

- Законитост;
 - Целосност/комплетност;
 - Точност;
 - Навременост; и
 - Авторизација/овластување.
- 

ФАЗИТЕ НА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ПОСТАПКИТЕ НА ЈАВНИТЕ НАБАВКИ

Клучните ризици се распределени во согласност со фазите на спроведување на постапките на јавните набавки

- планирање,
- спроведување,
- изборот на најповолен понудувач,
- склучување на договори,
- следење на реализацијата на склучените договори за јавни набавки.

КОЈА Е ОСНОВНАТА ЦЕЛ НА РЕВИЗОРОТ

- да процени дали воспоставените контроли ги покриваат клучните ризици.
- Дали одредени контроли се воспоставени или не Ревизорот дава оценка за:
 - секој ризик поединечно,
 - општа оценка за резидуалниот ризик на дизајнот на системот на интерни контроли

РЕЗИДУАЛЕН (ИНХЕРЕНТЕН) РИЗИК

Резидуалниот ризик е ризик кој нема да биде покриен со функционирањето на воспоставените контроли.

Резидуалниот ризик на дизајнот на СИК се оценува како:

- **НИЗОК** – доколку ризиците се целосно покриени со интерни контроли и не се утврдени слабости на дизајнот на контролите;
- **СРЕДЕН** – доколку ризиците се делумно покриени со интерни контроли и се утврдени слабости на дизајнот на контролите; и
- **ВИСОК** – доколку ризиците не се покриени со интерни контроли и се утврдени слабости на дизајнот на контролите.

РЕЗИДУАЛЕН (ИНХЕРЕНТЕН) РИЗИК

- Ревизорот покрај заклучокот за резидуалниот ризик на функционирање на системот за интерни контроли ги забележува и неправилностите во функционирањето на воспоставените контроли кои се утврдени и дава препораки за нивно надминување.
- • Ревидираниот субјект изготвува Акционен план за следење на ревизорските препораки.
- • Во фазата со “Follow up” ревизорот ја следи имплементацијата на ревизорските препораки (имплементацијата на Акциониот план).



СПРОВЕДУВАЊЕ НА ТЕСТОВИ НА УСОГЛАСЕНОСТ НА ИДЕНТИФИКУВАНИТЕ КЛУЧНИ КОНТРОЛИ

- **Со тестовите на усогласеност, се тестираат** воспоставените интерни контроли, за да се утврди дали тие функционираат ефективно низ целиот период на испитувањето, односно дали тие ги покриваат утврдените ризици.

Врз основа на спроведените тестови на усогласеност, **ревизорот ги утврдува отстапувањата од снимениот систем на интерни контроли и дава оценка на резидуалниот ризик** на функционирањето на системот на интерни контроли.

СПРОВЕДУВАЊЕ НА ДЕТАЛНИ ТЕСТОВИ НА ПОСТАПКИТЕ ЗА ЈАВНИ НАБАВКИ

• Врз основа на оценката на резидуалниот ризик на дизајнот и функционирање на системот на интерни контроли се одредува видот и обемот на деталните тестови на постапките за јавна набавка кои ќе бидат спроведени.

РЕЗИДУАЛЕН РИЗИК	НИЗОК	СРЕДЕН	ВИСОК
ТЕСТОВИ НА УСОГЛАСЕНОСТ	МНОГУ	СРЕДНО	МАЛКУ
ДЕТАЛНИ ТЕСТОВИ	МАЛКУ	СРЕДНО	МНОГУ

ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – РИЗИЦИ И КОНТРОЛИ

☐ Ризик:

Јавните набавки да не се вршат според План за јавни набавки

☐ Контроли:

- Дали Планот за јавни набавки се донесува согласно планираните потреби за набавка во тековната година по видови на стоки, услуги и работи, со динамика за нивна реализација, проценета вредност на договорот и видот на постапката?
- Дали Планот за јавни набавки е донесен до крајот на јануари за тековната година?
- Дали Планот за јавни набавки е донесен од страна на одговорното или од него овластеното лице?
- Дали има измени и дополнувања на Планот во случај на непланирани а потребни набавки?




ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) - АВТОРИЗАЦИЈА И ЗАКОНИТОСТ

☐ Ризик:

Потребата од јавна набавка утврдена со Планот за јавни набавки да не е донесена од одговорното или од него овластеното лице

☐ Контроли:


- Дали одговорното или од него овластеното лице ја донесува одлуката за јавна набавка со која се утврдува предметот (видот) и количината на набавката,
 - износот и изворот на средствата потребни за реализација на договорот,
 - видот на постапката и
 - составот на комисијата за јавна набавка надлежна за спроведување на истата?
- 

ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ И ЦЕЛОСНОСТ

☐ Ризик:

Во постапката за јавна набавка да не е обезбедена транспарентност и фер конкуренција

☐ Контроли:

- Дали за постапката со барање за прибирање на понуди без објавување на оглас доставени се барања до најмалку три економски оператори?
 - Дали за постапката со барање за прибирање на понуди со објавување на оглас, извршено е објавување на огласот само на веб страницата на Бирото за јавни набавки?
- 

ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ И ЦЕЛОСНОСТ

- Дали за јавната набавка е објавен оглас на веб страницата на Бирото за јавни набавки и во “Службен весник на РМ“?
- Дали во огласите за набавките објавени се и критериумите за избор?
- Дали тендерската документација е изготвена согласно правилата утврдени за нејзина изработка кои им овозможуваат на економските оператори да достават исправни и споредливи понуди?



ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ И ЦЕЛОСНОСТ

- Дали јавното отварање на понудите за видот на постапките за кои е предвидено со Законот за јавни набавки е извршено во присуство на овластени претставници и дали од отварањето е изготвен записник?
- Дали писмено се известени сите понудувачи кои доставиле понуди за извршениот избор и дали е доставена одлуката за избор со наведување на причините за нејзиното донесување?
- Дали договорниот орган води електронска евиденција за постапките со барања за прибирање на понуди и ја доставува до Бирото за јавни набавки најдоцна до 31 јули и до 31 јануари за договори склучени во претходните шест месеци и известувања за склучени договори по видови постапки?

ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ И АВТОРИЗАЦИЈА

☐ Ризик:

Да не е обезбедено правилно оценување и споредување (евалуација) на доставените понуди за доделување на договор

☐ Контроли:

- Дали евалуацијата се врши во согласност со критериумите наведени во тендерската документација и објавени во огласот за доделување на договор за јавна набавка, а согласно Методологијата за изразување на критериумите за доделување на договор за јавна набавка во бодови?



ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ И АВТОРИЗАЦИЈА

☐ Контроли:

- Дали комисијата изготвува писмен извештај од спроведената постапка со предлог за избор на најповолна понуда согласно извршеното рангирање на понудите?
- Дали одговорното лице склучило договор за јавна набавка во законски утврдениот рок согласно критериумите и условите утврдени во објавениот оглас и тендерската документација?



ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ И АВТОРИЗАЦИЈА

☐ Ризик:

Да не е обезбедена банкарска гаранција во случаи предвидени со Законот кога истата може да се бара

☐ Контроли:

- Дали во тендерската документација е наведено обезбедувањето на гаранција од овластена банка?




ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ

☐ Ризик:

Да не се потпише и изврши договорот со избраниот понудувач, пред конечното одлуката на Државната комисија за жалби по јавни набавки за набавка за која е вложена жалба

☐ Контроли:

- Дали изјавената жалба е проследена со образложение до Државната комисија за жалби по јавни набавки?
 - Дали комисијата за јавни набавки постапила по Решенијата на Државната комисија за жалби по јавни набавки?
- 

ПРОВЕРКА НА СИСТЕМОТ НА ИНТЕРНИ КОНТРОЛИ (КЛУЧНИ КОНТРОЛИ) – ЗАКОНИТОСТ, ЦЕЛОСНОСТ И АВТОРИЗАЦИЈА

☐ Ризик:

- Да не е обезбедено следење на реализацијата на сите склучени договори за јавни набавки

☐ Контроли:

- Дали склучените договори се доставени до финансиските и други служби заради:
- вршење на нарачките согласно утврдените количини со договорот и
- следење на количините, вредноста (износот) и другите услови од договорот?

ЗАКЛУЧОК:

- Резидуалниот ризик на дизајнот/функционирањето на системот на интерни контроли во процесот на јавни набавки е:

НИЗОК/СРЕДЕН/ВИСОК/

бидејќи ризиците

целосно се/ делумно се/ не се

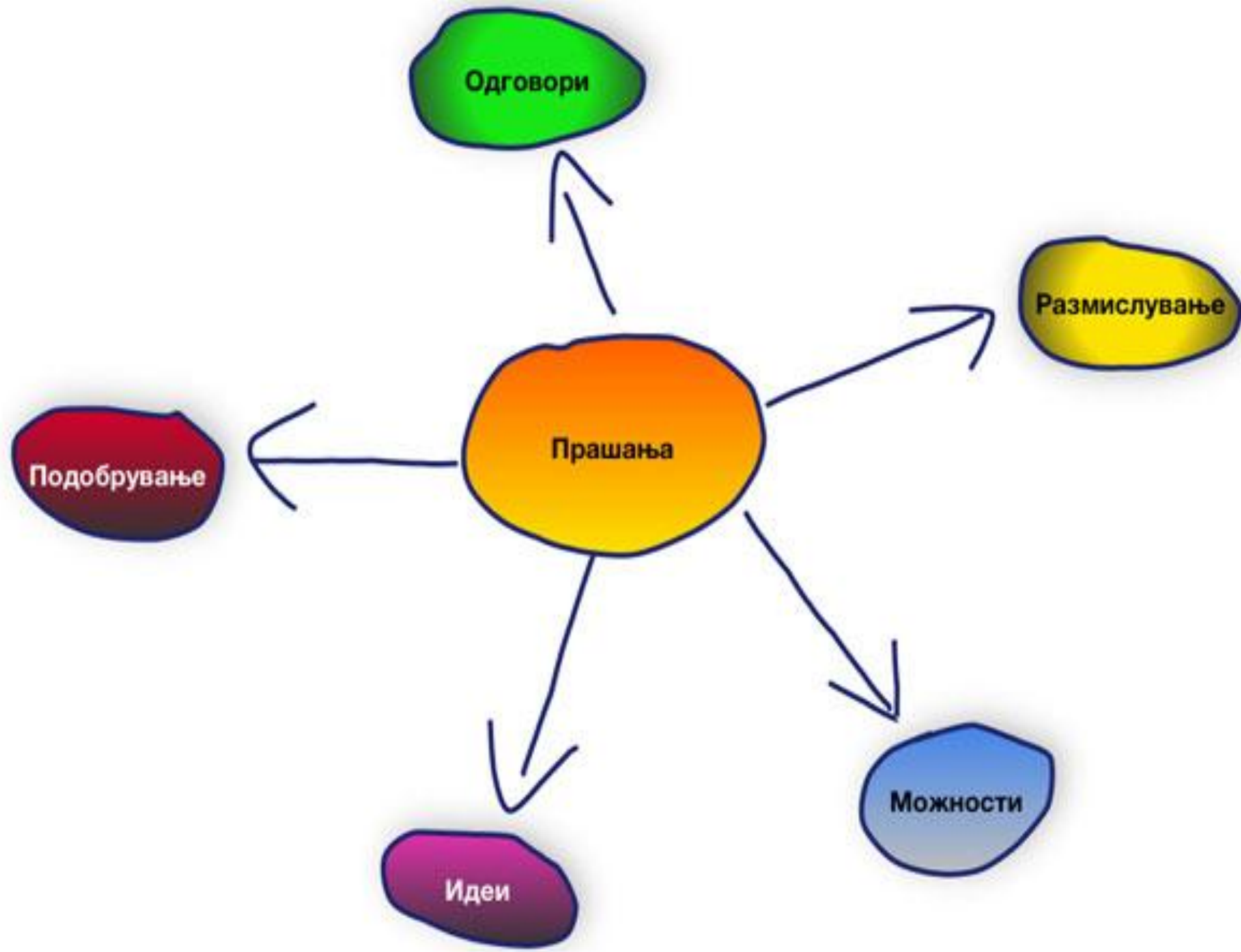
покриени со интерни контроли и

не се утврдени/ утврдени се

слабости на дизајнот/функционирањето на контролите.

- ☐ **НЕПРАВИЛНОСТИ УТВРДЕНИ СО РЕВИЗИЈАТА:**

- ☐ **ПРЕПОРАКИ ОД РЕВИЗИЈАТА:**



ВИ БЛАГОДАРАМ!

